



ДОКЛАД

«Злоупотребление правом в сфере налогообложения
при структурировании и реализации
предпринимательской деятельности»

начальника отдела налогообложения юридических лиц
УФНС России по Московской области
Пыркина Виталия Александровича

Принцип презумпции невиновности налогоплательщика

Конституционная обязанность по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части имущества добросовестного налогоплательщика в рамках публично - правовых отношений фактически произошло.

(Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 12.10.1998 № 24-П)

В случае непоступления в бюджет соответствующих денежных средств для установления недобросовестности налогоплательщиков налоговые органы вправе - в целях обеспечения баланса государственных и частных интересов - осуществлять необходимую проверку.

(Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 25.07.2001 № 138-О)

Разрешение же вопроса о добросовестности либо недобросовестности заявителя при исполнении им налоговых обязанностей и реализации права на налоговую выгоду связано с установлением и исследованием фактических обстоятельств конкретного дела.

(Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 16.10.2003 № 329-О)

Налоговая выгода

- ❑ Соблюдение налогоплательщиком формальных условий для получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано обратное;
- ❑ Налоговая выгода может являться необоснованной, если операции учтены не с их действительным экономическим смыслом или не обусловлены разумными причинами (целями делового характера).
- ❑ О необоснованности налоговой выгоды может говорить наличие следующих обстоятельств:
 - ✓ цель налогоплательщика заключается в получении дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность;
 - ✓ учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды.
- ❑ Суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

(Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»)

Применение статьи 54.1 НК РФ

Применение пункта 1 статьи 54.1 НК РФ

Налоговые органы должны доказать совокупность следующих обстоятельств:

- существо искажения (то есть в чем конкретно оно выразилось);
- причинную связь между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями;
- умышленный характер действий налогоплательщика (его должностных лиц), выразившихся в сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни.

Применение пункта 2 статьи 54.1 НК РФ

Налоговому органу следует доказывать, что:

- основной целью заключения налогоплательщиком сделки (операции) являлось получение налоговой экономии;
- сделка (операция) не исполнена заявленным контрагентом.

Применение пункта 3 статьи 54.1 НК РФ

Обстоятельства, которые не могут сами по себе служить основанием для отказа в налоговой выгоде :

- первичные учетные документы подписаны неустановленным или неуполномоченным лицом;
- контрагент нарушил налоговое законодательство;
- налогоплательщик мог получить тот же результат экономической деятельности при совершении иных сделок (операций).

(Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@

"О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 НК РФ")

Критерии нарушения статьи 54.1 НК РФ

При проведении налогового контроля налоговому органу необходимо доказать умышленное искажение фактов хозяйственной жизни налогоплательщиком путем организации формального документооборота по фактически не выполненным обязательствам или выполненным иным лицом в ином объеме с целью неуплаты налогов.

Следовательно, налоговый орган должен установить совокупность следующих факторов:

- Умысла на неуплату налогов, выраженного как в юридически значимых действиях, так и в действиях конкретных должностных лиц;
- Наличия различных форм подконтрольности между участниками финансово-хозяйственных отношений;
- Отражение заведомо искаженных фактов хозяйственной жизни в налоговом и бухгалтерском учете;
- Потери бюджета от неуплаченной суммы налога в установленный НК РФ срок.

Умышленные действия налогоплательщика

Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

(ст. 10 НК РФ)

- участие в создании и управлении ФХД «технических» организаций;
- централизованное ведение бухгалтерского учета от имени всех участников схемы;
- оформление первичных документов от имени участников схемы;
- предоставление документов по встречным проверкам налоговых органов от имени участников схемы;
- обращение к организациям-производителям с просьбой о выставлении счетов на имя подставных организаций;
- просьбы к сотрудникам своего предприятия о регистрации на их имя подставных организаций;
- распределение сотрудников между штатом «белой» и подставной организации;
- выплата зарплаты «в конверте» и т. д.

(Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@)

Подконтрольность

В ходе осуществления налогового контроля можно выделяет три вида подконтрольности:

- юридическая подконтрольность;
- экономическая подконтрольность;
- иная подконтрольность.

Юридическая подконтрольность – это система взаимосвязи между контролирующим и контролируемым лицом, при которой контролирующее лицо участвует прямо или косвенно (через иные контролируемые организации) в уставном капитале контролируемой организации в размере более 25 %, а также в силу закона, устава и (или) договора имеет право определять действия контролируемого лица (организации).

Экономическая подконтрольность – это такая система взаимосвязи, при которой контролирующее лицо определяет действия контролируемого лица в силу финансового влияния, возникшего на основе отсутствия у контролируемого лица иных источников финансирования.

К иным видам подконтрольности относятся:

- predeterminedность круга контрагентов;
- подконтрольные физические лица;
- круговое движение денежных средств и т. д.

(ст. 105.1 НК РФ, Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@)

Искажение объекта налогообложения

К числу способов искажения сведений об объектах налогообложения могут быть отнесены:

- ❑ не отражение налогоплательщиком дохода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе в связи с вовлечением в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц;
- ❑ отражение налогоплательщиком в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения.

(Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@

"О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 НК РФ")

Потери бюджета

Действия налогоплательщика могут свидетельствовать о применении схем, не связанных с неуплатой налогов, и не подлежат квалификации по статье 54.1 НК РФ в связи с отсутствием состава налогового правонарушения и потери бюджета.

Неналоговые схемы могут быть направлены на следующее:

- сокрытие имущества от кредиторов;
- перераспределение денежных потоков внутри холдинга;
- формирование недостоверной отчетности, не связанной с неуплатой налогов и т. д.

(Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@
"О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 НК РФ")

Критерии для оценки правомерности применения «Дробления бизнеса»

Налоговый орган должен доказать, что имело место деление, по существу, единого хозяйствующего субъекта, чья деятельность в силу значительности своего объема фактически не отвечает (перестала отвечать) ограничениям, установленным НК РФ;

(Пункт 4 Обзора судебной практики утверждённый Президиумом Верховного Суда РФ 04.07.2018)

Оценке налоговых последствий "дробления" следует устанавливать имело место разделение бизнеса, направленное исключительно на достижение налоговой выгоды, или имела место обусловленная разумными экономическими причинами оптимизация;

(Пункт 11 Обзора судебной практики утверждённый Президиумом Верховного Суда РФ 13.12.2023)

В спорах о применении схемы "дробление бизнеса", помимо отношений взаимозависимости, является выявление факта искусственного разделения единого производственного (иного хозяйственного, управленческого) процесса, фактически осуществляемого налогоплательщиком, на отдельные части с их формальным отнесением на взаимозависимых лиц.

(Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 11.07.2022 N Ф04-2595/2022 по делу N А27-5272/2021)

Критерии для оценки правомерности применения «Дробления бизнеса»

При проведении контрольно-аналитической работы налоговые органы устанавливают совокупность следующих факторов:




- Взаимозависимость или аффилированность участников предпринимательской деятельности;
- искусственного разделения единого производственного (иного хозяйственного, управленческого) процесса.



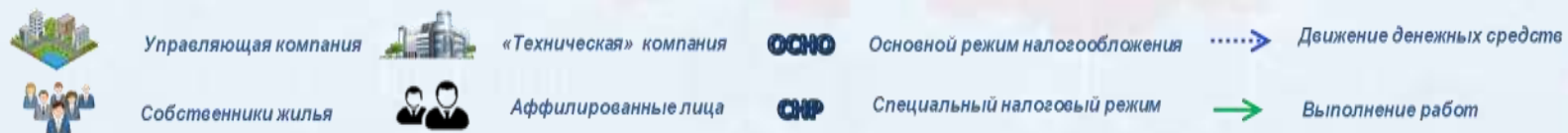
Продажа товаров через контролируемую «техническую компанию»



-  Компания -Производитель
-  Склад
-  Торговая компания
-  Аффилированноелицо
-  «Техническая» компания
-  «Техническая» компания

-  Движение денежных средств
-  «Теневое» движение денежных средств
-  Движение ТМЦ

«Дробление бизнеса» с целью применения налоговых льгот



«Дробление бизнеса» при добыче полезных ископаемых (НДПИ)



Компания с лицензией на добычу



Переработчик добываемого сырья



Торговая компания



Конечные покупатели



«Техническая» компания



Аффилированное лицо



Движение денежных средств

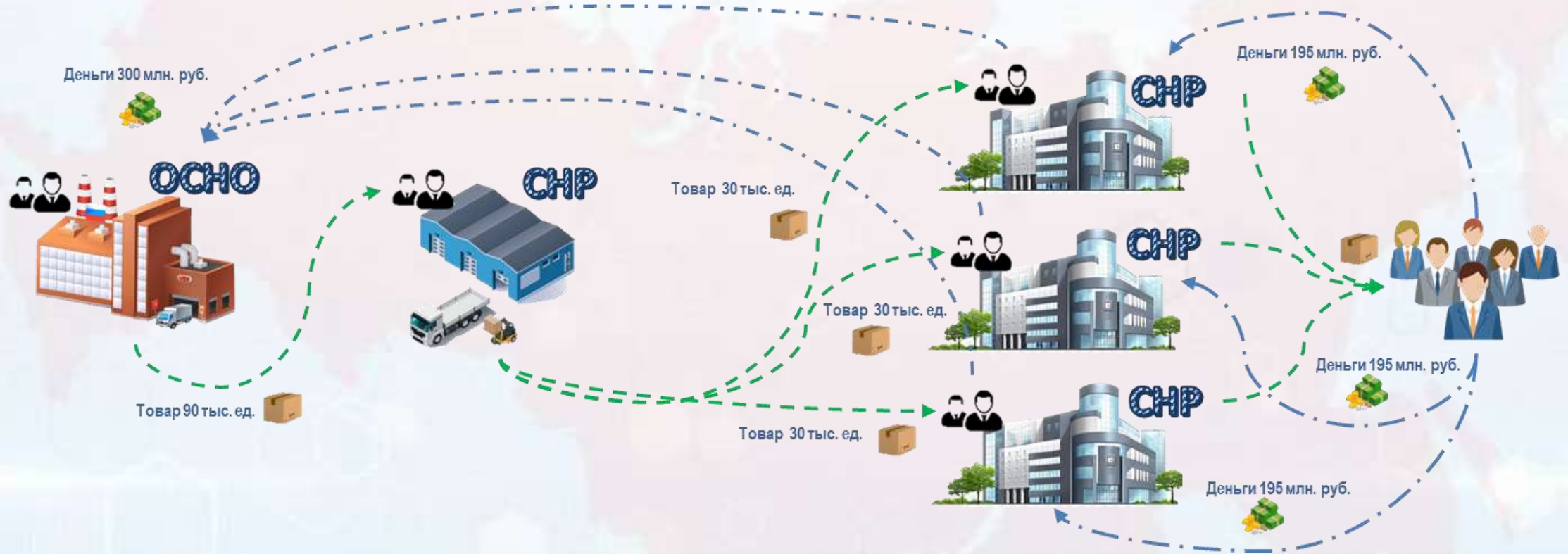


Полезные ископаемые



«Теневое» движение денежных средств

«Дробление бизнеса»



- | | | | | | | | |
|--|--------------------------|--|---------------------|-------------|--------------------------------|--|---------------------------|
| | Компания - Производитель | | Торговая компания | OSNO | Основной режим налогообложения | | Движение денежных средств |
| | Склад готовой продукции | | Аффилированные лица | SNP | Специальный налоговый режим | | Движение ТМЦ |

Определение налогового обязательства налогоплательщика

Суммы налогов, уплаченные участниками группы в отношении дохода от неправомерно разделенной деятельности, учитываются при определении размера налоговой обязанности по общей системе налогообложения у налогоплательщика - организатора группы.

Размер доначисляемых налогов подлежит уменьшению таким образом, как если бы налоги, уплачиваемые элементами схемы «дробления бизнеса» в связи с применением специальных налоговых режимов, в рамках проверяемых периодов уплачивались налогоплательщиком-организатором.

**(Пункт 13 Обзора судебной практики утверждённый Президиумом
Верховного Суда РФ 13.12.2023)**

Действительные налоговые обязательства по результатам налоговых проверок, подлежат отражению как размер доначисляемых налогоплательщику-организатору налогов в связи с применением им схемы «дробления бизнеса» в полном объеме, так и размер доначислений, который определен с учетом уплаченных элементами схемы сумм налогов в связи с применением специальных налоговых режимов.

**(Письмо ФНС России от 14.10.2022 № БВ-4-7/13774@
"О возврате излишне уплаченной суммы налога")**



Спасибо за внимание!